



**Fall-Nr.:** B 2011/18  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 29.08.2011  
**Entscheiddatum:** 29.08.2011

### **Urteil Verwaltungsgericht, 29.08.2011**

**Steuerrecht, Art. 39 StG (sGS 811.1), Art. 18 StV (sGS 811.11). Die Gewährung der Fahrkosten mit dem Privatauto hängt nicht allein von der Unzumutbarkeit der Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel aus zeitlichen oder anderen Gründen ab. Bilden mehrere Personen für die Zurücklegung des Arbeitsweges eine Fahrgemeinschaft, so kann nicht jede Person die vollen (anhand der Kilometerpauschale berechneten) Kosten für das private Motorfahrzeug in Abzug bringen (Verwaltungsgericht B 2011/18).**

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener, Dr. S. Bietenharder-Künzle; Gerichtsschreiber Dr. H. Fenners

---

In Sachen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdeführer,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,



und

C. und R. B.,

Beschwerdegegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern (Nachsteuer 1997-2007)

### **hat das Verwaltungsgericht festgestellt:**

A./ C. und R. B. wohnen in U. Der Ehemann arbeitet seit langem bei der M. AG in B. In den Steuererklärungen für die Steuerperioden 1999-2007 machte er jeweils unter dem Titel der Berufsauslagen einen Abzug für Fahrten zum Arbeitsplatz mit dem Privatauto für 11'500 km pro Jahr geltend. Entsprechend wurden in den jeweiligen Veranlagungen Kosten in Höhe von Fr. 6'210.-- (1999/2000) bzw. Fr. 6'785.-- (2001-2007) zum Abzug zugelassen. Sämtliche Veranlagungen erwuchsen in Rechtskraft.

B./ Aufgrund einer steueramtlichen Meldung erhielt das Kantonale Steueramt Kenntnis davon, dass R. B. zusammen mit anderen Personen mit einem Bus zur Arbeit fuhr und seine Kosten für den Arbeitsweg somit nur Fr. 100.-- pro Monat betragen. Mit Schreiben vom 13. Juli 2009 zeigte deshalb das kantonale Steueramt R. und C. B. an, es werde ein Nachsterverfahren eingeleitet, weil festgestellt worden sei, dass die Differenz zwischen den deklarierten Fahrtkosten für das private Motorfahrzeug und den effektiven Kosten für die Fahrgemeinschaft in den Jahren 1997-2007 steuerlich noch nicht erfasst worden sei. R. B. nahm zum entsprechenden Vorhalt mit Schreiben vom 22. August 2009 Stellung. Am 25. September 2009 erging die Nachsteuerverfügung; dabei wurde das steuerbare Einkommen für die Steuerperioden 1999 und 2000 um



## St.Galler Gerichte

Fr. 5'000.-- und für die Steuerperioden 2001-2007 um je Fr. 3'300.-- erhöht. Eine gegen die Nachsteuerverfügung erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 28. Oktober 2009 ab.

C./ Dagegen liessen R. und C. B. am 16. November 2009 Rekurs erheben. Die Verwaltungsrekurskommission hiess den Rekurs mit Entscheid vom 9. Dezember 2010 gut und hob den Einspracheentscheid vom 28. Oktober 2009 sowie die zugrunde liegende Nachsteuerverfügung vom 25. September 2009 auf. Die Entscheidbegründung wurde am 13. Januar 2011 expediert.

D./ Gegen den Rekursentscheid reichte das kantonale Steueramt mit Eingabe vom 21. Januar 2011 Beschwerde beim Verwaltungsgericht ein mit dem Antrag, es sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 28. Oktober 2009 zu bestätigen, unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdebeklagten.

Die Verwaltungsrekurskommission liess sich am 15. Februar 2011 zur Beschwerde vernehmen. Sie stellte Antrag auf Abweisung der Beschwerde. Die Beschwerdegegner liessen mit Eingabe vom 17. Februar 2011 ebenfalls Antrag auf Abweisung der Beschwerde stellen.

Das kantonale Steueramt erklärte sodann mit Schreiben vom 22. Februar 2011 Verzicht auf eine ergänzende Stellungnahme.

Auf die Begründungen des Beschwerdeführers und der Vorinstanz sowie auf die Ausführungen im angefochtenen Entscheid wird, soweit erforderlich, in den folgenden Erwägungen eingegangen.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1. (...).

2. Gemäss Art. 199 Abs. 1 StG kann eine Nachsteuer erhoben werden, wenn sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt



waren, ergibt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Dementsprechend kann eine Nachsteuer unter drei Voraussetzungen eingefordert werden: Es muss eine rechtskräftige Veranlagung vorliegen, mit der eine Unterbesteuerung einhergeht, die sich aufgrund von neuen Tatsachen oder Beweismitteln ergibt.

### 2.1 Vorliegend sind die Veranlagungen der Steuerperioden 1999-2007

unbestrittenermassen rechtskräftig geworden. Im gesamten Verfahren unbestritten blieb zudem, dass es R. B. nicht zumutbar war, den Arbeitsweg mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zurückzulegen. Der Beschwerdeführer erblickte jedoch eine Unterbesteuerung darin, dass jeweils die Kosten für Fahrten zum Arbeitsplatz mit dem Privatauto auf der Grundlage der geltenden Pauschalansätze pro Kilometer geltend gemacht und zum Abzug zugelassen wurden, obwohl R. B. zusammen mit anderen Personen eine Fahrgemeinschaft bildete und seine tatsächlichen Kosten deshalb tiefer ausgefallen sind. Die Vorinstanz verneinte demgegenüber eine Unterbesteuerung mit der Begründung, der Beschwerdegegner sei nicht verpflichtet, den Arbeitsweg möglichst kostengünstig zu gestalten; er habe vielmehr Anspruch auf den Pauschalabzug, weshalb sich die Veranlagungen der Steuerperioden 1999-2007 als vollständig und rechtmässig erwiesen. Die Vorinstanz nahm dabei Bezug auf die Praxis zum Zürcher Steuergesetz (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Auflage, N 114 und N 123 zu § 26 mit Hinweis auf VerwGE ZH vom 17. Juni 1998, in: RB 1998 Nr. 137).

2.2 Die Gewinnungskosten im Rahmen der unselbständigen Erwerbstätigkeit sind in Art. 39 StG geregelt. Sie können in der Praxis häufig als Pauschalbetrag geltend gemacht werden, da ihr effektives Ausmass recht aufwendig zu ermitteln ist. In diesem Zusammenhang sieht Abs. 2 von Art. 39 StG vor, dass die Pauschalansätze von der Regierung festzulegen sind. Die Ausführungsbestimmungen von Art. 18-22 der Steuerverordnung (sGS 811.11, abgekürzt StV) verweisen indessen bezüglich der Pauschalen auf die bei der direkten Bundessteuer massgebenden Ansätze, womit eine (betragsmässige) Harmonisierung zwischen den Staats- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer sichergestellt wird. Pauschalansätze bestehen dabei für Fahrkosten mit dem Privatauto zum Arbeitsplatz, für Mehrkosten bei auswärtiger



Verpflegung, für Mehrkosten bei auswärtigem Wochenaufenthalt, für übrige Berufskosten sowie für Auslagen bei Ausübung einer Nebenbeschäftigung.

2.3 Bei den Fahrkosten zum Arbeitsplatz im Speziellen können gemäss Art. 18 Abs. 1 StV grundsätzlich nur die tatsächlichen Kosten für die öffentlichen Verkehrsmittel abgezogen werden und dies auch nur, soweit sich deren Benutzung als notwendig erweist. Gleiches gilt nach Abs. 2 der gleichen Bestimmung, wenn der Arbeitsweg mit dem Privatfahrzeug zurückgelegt wird, die Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel jedoch zumutbar ist. Art. 18 Abs. 3 StV bestimmt schliesslich, dass die Kosten für das private Motorfahrzeug gemäss den für die direkte Bundessteuer massgebenden Pauschalansätzen abgezogen werden können, wenn kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung steht oder dessen Benutzung dem Steuerpflichtigen nicht zugemutet werden kann. Sind die entsprechenden Voraussetzungen gegeben, kann eine Kilometerpauschale für die zweckmässigste Strecke geltend gemacht werden. Der Nachweis höherer notwendiger Kosten bleibt jedoch vorbehalten.

Grundsätzlich sind somit die Fahrkosten zur Arbeit mit dem privaten Motorfahrzeug nach oben hin offen. Zu prüfen bleibt nun, ob der Abzug der mit Hilfe der Kilometerpauschale berechneten Fahrkosten auch beschränkt werden kann, wenn die Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel zwar unbestrittenermassen unzumutbar ist, der Arbeitsweg jedoch im Rahmen einer Fahrgemeinschaft zurückgelegt wird und die Kosten für den Arbeitsweg unter den Mitfahrern aufgeteilt werden.

2.4 Der Wortlaut von Art. 18 Abs. 3 StV erweckt für sich allein betrachtet den Anschein, dass

der Abzug der Kosten für Fahrten zum Arbeitsplatz mit dem privaten Motorfahrzeug einzig von der Unzumutbarkeit der Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel abhängig sei. Zudem scheint ein Abzug entsprechender Kosten in jedem Fall möglich, wenn kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung steht.

Die systematische Stellung der Bestimmung führt demgegenüber zu einem anderen Schluss. Die Möglichkeit, die Kosten für das private Motorfahrzeug geltend zu machen, stellt eine Ausnahme dar zu dem in Abs. 1 und Abs. 2 von Art. 18 StV geregelten



Grundsatz, dass nur die tatsächlichen Kosten der öffentlichen Verkehrsmittel abgezogen werden können. Weshalb es nun im Fall der Notwendigkeit der Zurücklegung des Arbeitsweges mit dem Privatauto möglich sein soll, die anhand eines Pauschalansatzes pro gefahrenen Kilometer berechneten Kosten auch dann geltend zu machen, wenn die tatsächlichen Kosten aufgrund der Bildung einer Fahrgemeinschaft wesentlich tiefer ausgefallen sind, ist nicht ersichtlich.

Dies würde denn auch Sinn und Zweck der Regelung widersprechen.

Gewinnungskostenpauschalen dienen einerseits der Entlastung der Steuerpflichtigen von der Sammlung und Aufbewahrung von Kleinbelegen, andererseits erleichtern sie aber auch die Veranlagungstätigkeit, indem die Steuerbehörden die entsprechenden Kleinbelege nicht einfordern und kontrollieren müssen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 110 zu § 26). Eine weitergehende administrative Vereinfachung ist damit nicht bezweckt. Dies gilt zumindest für den Fahrkostenabzug, welcher sich aus drei Komponenten zusammensetzt: den Anzahl Arbeitstagen, der Distanz für den Hin- und Rückweg und der Kilometerpauschale. Die Multiplikation der drei Komponenten ergibt den abzugsfähigen Betrag. Dabei ist nur der jeweilige Ansatz pro Kilometer pauschaliert. Für die übrigen Voraussetzungen sind hingegen die tatsächlichen Verhältnisse massgebend. Es handelt sich somit nur um eine Teilpauschalierung. Darin unterscheidet sich der Fahrkostenabzug beispielsweise vom Verpflegungsabzug. Letzterer stellt eine Vollpauschale dar, die sowohl nach oben als auch nach unten hin begrenzt ist und dem Pflichtigen grundsätzlich ohne Rücksicht darauf zusteht, wie er sich tatsächlich verpflegt. Insoweit bleiben hier die tatsächlichen Verhältnisse unberücksichtigt. Jedoch kann nicht einmal der volle, sondern nur ein reduzierter Verpflegungsabzug beansprucht werden, wenn dem Pflichtigen für die Verpflegung keine oder nur geringe Mehrkosten erwachsen, weil sich der Arbeitgeber an den Kosten beteiligt. Nichts anderes kann dann aber beim Fahrkostenabzug gelten. Bilden mehrere Pflichtige eine Fahrgemeinschaft und teilen sie die anfallenden Fahrkosten untereinander auf, so wäre es nicht nur sachwidrig, sondern auch mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht zu vereinbaren, wenn jedem Mitfahrer der volle Fahrkostenabzug zugestanden würde. Alsdann können vielmehr nur die tatsächlich bezahlten Kosten oder die mit Hilfe der Kilometerpauschale berechneten Fahrkosten abzüglich der von den Mitfahrern erhaltenen Entschädigungen in Abzug gebracht werden.



2.5 Dass der Pauschalansatz pro Fahrkilometer nicht ohne Rücksicht auf die tatsächlichen Verhältnisse geltend gemacht werden kann, ergibt sich im Übrigen auch aus der Berufskostenverordnung (SR 642.118.1), auf die Art. 18 Abs. 3 StV verweist. In deren Anhang wird nicht nur eine Kilometerpauschale für Autos festgelegt, sondern auch ein entsprechender (tieferer) Ansatz für Motorräder mit weissem Kontrollschild. Mithin kommt es bei Unzumutbarkeit der Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel aus zeitlichen oder anderen Gründen durchaus darauf an, wie der Arbeitsweg zurückgelegt wird.

2.6 Benützt der Pflichtige hierfür sein privates Auto oder Motorrad, so steht ihm aber die jeweilige Pauschale in jedem Fall zu, selbst wenn die effektiven Kosten für das Fahrzeug tiefer sind. Die Deklaration der Pauschale anstelle der effektiven Kosten begründet die (unwiderlegbare) Rechtsvermutung, die Pauschale entspreche den in der Bemessungsperiode tatsächlich entstandenen Kosten (Richner/Frei/Kaufmann/ Meuter, a.a.O., N 114 zu § 26). Daran vermag nach Meinung des Verwaltungsgerichts auch nichts zu ändern, wenn der Pflichtige beispielsweise an einzelnen (wenigen) Tagen im Jahr anstatt mit dem Auto oder dem Motorrad mit dem Zug zur Arbeit fährt oder hin und wieder einmal den Arbeitsweg mit dem Velo anstatt mit dem öffentlichen Verkehrsmittel zurücklegt.

3. Zusammenfassend ergibt sich, dass der mit Hilfe der Kilometerpauschale berechnete Fahrkostenabzug dann nicht voll gewährt werden kann, wenn ein Steuerpflichtiger zusammen mit anderen Personen eine Fahrgemeinschaft bildet und deshalb seine Kosten für den Arbeitsweg wesentlich tiefer ausfallen. Der Beschwerdeführer hat deshalb im Einspracheentscheid zu Recht die Differenz zwischen den tatsächlichen Kosten für den Arbeitsweg und den in den ordentlichen Veranlagungen gewährten Fahrkosten aufgerechnet. Folglich ist die Beschwerde gutzuheissen, der angefochtene Entscheid vom 9. Dezember 2010 aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 28. Oktober 2009 zu bestätigen. Der Beschwerdeführer wird allerdings darauf hingewiesen, dass er in Zukunft nicht nur bei steueramtlichen Meldungen die tatsächlich angefallenen Kosten zu prüfen hat, sondern im Rahmen der Veranlagung auch bei anderen Steuerpflichtigen entsprechende Abklärungen zu tätigen hat.

4. (...).



### Demnach hat das Verwaltungsgericht

#### zu Recht erkannt:

- 1./ Die Beschwerde wird gutgeheissen, und der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 9. Dezember 2010 wird aufgehoben.
- 2./ Der Einspracheentscheid vom 28. Oktober 2009 wird bestätigt.
- 3./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens in Höhe von Fr. 2'000.-- bezahlen die Beschwerdegegner.
- 4./ Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens in Höhe von Fr. 1'200.-- bezahlen die Beschwerdegegner.
- 5./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V.      R.      W.

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Versand dieses Entscheides an:

- den Beschwerdeführer (durch Treuhand- und Revisionsgesellschaft M.)
- die Vorinstanz
- die Beschwerdegegner



am:

Rechtsmittelbelehrung:

Sofern eine Rechtsverletzung nach Art. 95 ff. BGG geltend gemacht wird, kann gegen diesen Entscheid gestützt auf Art. 82 lit. a BGG innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde erhoben werden.